



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11516.000580/2009-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.339 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de julho de 2020
Recorrente INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.
CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

ACÓRDÃO RECORRIDO. LAPSO MANIFESTO. OCORRÊNCIA.

Verificado nos autos que o Acórdão recorrido cometeu erro na quantificação do crédito concedido, há que se reconhecer a existência de lapso manifesto e corrigir o valor do crédito concedido pela primeira instância.

AQUISIÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO ADICIONAL.

Deve-se reconhecer o direito ao creditamento sobre as peças e serviços de manutenção, que guardam correlação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o lapso manifesto cometido no Acórdão vergastado na quantificação do crédito concedido por aquela instância, corrigindo-o para R\$ 1.380,59 (mil trezentos e oitenta reais e cinquenta e nove centavos), e conceder o crédito adicional de R\$ 434,34 (quatrocentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos).

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento da COFINS, referente ao 1º trimestre de 2006, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"O interessado transmitiu o PER nº 37007.40434.081209.1.5.09-4764, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins do 1º trimestre de 2006;

Posteriormente transmitiu a Dcomp nº 171191.03743.200706.1.3.09-0400, visando compensar os débitos nela declarados com o crédito acima;

A DRF-FLORIANÓPOLIS/SC emitiu, com base na Informação Fiscal anexa, Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

a) DO DIREITO DA RECORRENTE À FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MADEIRA NO 1º TRIMESTRE/2006 - INEXISTÊNCIA DE EQUÍVOCOS CONTÁBEIS QUE COMPROMETAM A APURAÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS;

a.1) DA UTILIZAÇÃO DE MADEIRA DA REGIÃO NORTE, COMO MATÉRIA-PRIMA NA PRODUÇÃO DE MOLDURAS;

*a.2) PECULIARIDADE DA MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA:
MADEIRA MOLE;*

a.3) DIFICULDADE BUROCRÁTICA NA COMPRA DE MADEIRAS;

a.4) CONTABILIZAÇÃO INADEQUADA (INCORRETA), DOS ADIANTAMENTOS DE DINHEIRO, EFETUADA PELA MOLDURARTE, ATÉ 2006;

a.5) ABRANGÊNCIA DAS INCORREÇÕES CONTÁBEIS;

a.6) AS OUTRAS CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO CORRETAMENTE CONTABILIZADAS;

a.7) LIVROS FISCAIS DE ENTRADA E DE APURAÇÃO (ICMS E IPI);

a.8) CORREÇÃO/RETIFICAÇÃO DOS REGISTROS EFETUADOS INCORRETAMENTE;

a.9) NÃO HA REGISTROS INCORRETOS NA COMPRA DE MADEIRA DO AMAPÁ (OPERAÇÃO ISAÍAS);

b) DO DIREITO DA RECORRENTE A FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MADEIRA NO 1º TRIMESTRE/ 2006 - AQUISIÇÕES DE INSUMOS E PAGAMENTOS EFETIVAMENTE REALIZADOS - POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PLEITEADO;;

c) DO DIREITO DA RECORRENTE A FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, PECAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO - UTILIZAÇÃO DE TAIS BENS NO PROCESSO INDUSTRIAL REALIZADO PELA RECORRENTE;

c.1) DAS AQUISIÇÕES DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO;

c.2) DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL;"

Em sequência, analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

PIS/PASEP E COFINS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS.

Se a empresa não logra comprovar o pagamento das aquisições de insumos não faz jus ao crédito respectivo.

PIS/PASEP E COFINS. INSUMOS.

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a

perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 1030/1059), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados, alegou que houve erro na quantificação da parte provida pela DRJ e anexou planilha que, em tese, conteria a descrição da função dos insumos, referentes ao item 05.2. DAS AQUISIÇÕES DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, no processo produtivo para demonstrar a essencialidade de todos nas etapas do processo na fabricação do seu produto final.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

*"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: **é preciso que ele seja essencial.** É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."*

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

*"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde **deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo.**"*

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em

contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a **legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus** em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, **fora daqueles itens** expressamente admitidos pela lei, **não há possibilidade de apropriação de créditos**, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."*

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da COFINS não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

***I - bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

.....
(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidades de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não

de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por consequência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim, ressalte-se que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado na sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que o *conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*. Considerando a certa falta de objetividade do conceito em questão para a sua aplicabilidade, os textos dos votos proferidos pelos Eminentíssimos Ministros naquele julgamento e as disposições contidas nas leis específicas e vigentes sobre a não cumulatividade das contribuições, entendo que os fundamentos assentados por mim anteriormente encontram-se em harmonia com a decisão emanada daquela Corte Superior.

Passemos ao caso concreto sob análise.

Aquisição de Madeiras

Quanto à aquisição de madeiras, bastante esclarecedora e apropriada é a análise realizada pela instância *a quo* sobre a matéria, por isso, transcrevo excerto e adoto como razão de decidir os fundamentos ali lançados:

“Ao analisar pleito referente a ressarcimento do IPI (processo nº 11516.002223/2010-06), a fiscalização encontrou lançamentos contábeis que considerou estranhos, principalmente no que diz respeito à conta “adiantamento a fornecedores”. Para melhor apuração dos fatos “efetou consulta aos bancos (do Brasil e Bradesco), solicitando POR AMOSTRAGEM, além da cópia dos cheques, as FITAS DETALHE DE CAIXA dos adiantamentos (e devoluções), superiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), para tentar

descobrir o que mais poderia estar envolvido e/ou oculto em tais singulares procedimentos”.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) daquele processo (cópia às fls. 98/245), consta que:

O cotejamento POR AMOSTRAGEM destas fitas de caixa com os registros contábeis das Moldureiras permitiu a esta auditoria compreender o "modus operandi" destas empresas e confirmar que os registros contábeis eram fraudados, reduzindo a base tributária, e incorrendo nos crimes tributários anteriormente citados. Foram identificadas três tipos de fraudes realizadas de forma reiterada pelas contribuintes, que passaremos a descrever:

O primeiro tipo de fraude foi identificado no Bradesco e, em geral, envolvia duas ou mais Moldureiras ao mesmo tempo. Uma das empresas registrava na contabilidade um adiantamento a determinado fornecedor (contrapartida conta Bancos) e a segunda empresa registrava na contabilidade uma devolução de adiantamento de outro fornecedor (também com contrapartida conta Bancos).

Porém, a análise das fitas de caixa do Bradesco permitiu verificar que os valores eram sacados das contas de uma Moldureira e na sequência depositado na conta da outra Moldureira. Desta forma uma empresa omitia recebimentos e a outra empresa deixava de registrar um pagamento. A maioria das vezes este procedimento envolvia mais de duas Moldureiras. Porém, identificou-se também que em alguns casos, assombrosamente, o depósito era realizado na conta bancária da mesma Moldureira que realizou o saque!!!.

Portanto, um primeiro intento para aqueles exóticos procedimentos (desconto na boca do caixa dos cheques de adiantamento a fornecedores e surpreendentes devoluções, algumas até no mesmo dia) acabou revelado pelas fitas de caixa fornecidas pelas instituições financeiras, uma vez que boa parte desses "adiantamentos a fornecedores" tiveram como destino final, ao invés dos fornecedores que a contribuinte contabilizava como beneficiárias dos pagamentos/adiantamentos, AS CONTAS BANCÁRIAS DAS PRÓPRIAS CONTRIBUINTES (AS MOLDUREIRAS), que em um jogo DE FAZ DE CONTA OUSADO E DISSIMULADO, emitiram os cheques como se fossem para adiantamentos aos fornecedores (contabilizavam como se assim o fosse), descontaram-nos em conjunto, e ao mesmo tempo, num mesmo caixa bancário (com se viu anteriormente, em seu próprio nome), para logo em seguida, minutos ou segundos depois, por intermédio do mesmo caixa bancário (PASMEN!), depositá-los de volta nas contas bancárias das mesmas empresas do grupo (!!!!!!!!!!), sob registros contábeis de "devolução de adiantamento" a fornecedor.

Um segundo tipo de fraude foi realizado tanto no Bradesco quanto no Banco do Brasil e consistia em registrar o adiantamento para um fornecedor e efetuar o pagamento para pessoa física ou jurídica totalmente distinta daquela para qual era feito o registro contábil (e/ou, quando não fosse o caso da pessoa ser distinta ao

lançamento contábil, os depósitos eram realizados em valores diferentes daqueles em que haviam sido contabilizados). Em diversos casos, inclusive, constaram como beneficiários dos cheques contabilizados como adiantamento a fornecedores de madeira nada mais nada menos que familiares dos sócios da empresa (Nilza Effting e Patricia Effting Goes).

Um terceiro tipo de fraude foi identificado tanto no Banco do Brasil quanto no Bradesco e consistia em emitir o cheque no valor da nota fiscal de venda de madeira, porém o depósito na conta do fornecedor era feito num valor inferior ao valor contabilizado. Houve até mesmo caso em que nada foi repassado ao fornecedor de madeira. A diferença era simplesmente depositada na própria conta bancária da Moldureira (ou de uma coligada). Nestes casos a fraude ampliava diretamente, e de forma fictícia, o valor dos custos com aquisição de insumos.

Ao apurar a regularidade do crédito requerido no PER e declarado na Dcomp ora analisados, a autoridade fiscal levou em consideração, no que diz respeito à aquisição de madeiras, o Termo de Verificação Fiscal acima e esclarece que “não se pode olvidar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação dos pagamentos efetuados nas aquisições dos insumos utilizados na fabricação de seus produtos para que seus créditos possam ser utilizados quando da apuração dos valores a serem compensados e/ou ressarcidos.

Sem a devida comprovação de seu pagamento não há como o fisco acatar os valores informados”.

Quanto a isso, a manifestante, depois de explicar o processo de compra e utilização de madeira da região norte, cita a legislação e alega que “para o efetivo aproveitamento do direito creditório basta ao contribuinte, portanto, provar que tenha incorrido, pago ou creditados os custos e as despesas referida no dispositivo legal. Nesse sentido, as notas fiscais juntadas por amostragem com os carimbos dos postos de fiscalização, juntamente com as respectivas duplicatas quitadas e outros documentos, demonstram que, de fato, a Recorrente adquiriu e pagou diversos tipos de madeiras (Doc. 09)”.

Essas “notas fiscais juntadas por amostragem com os carimbos dos postos de fiscalização, juntamente com as respectivas duplicatas quitadas” que, segundo a empresa, seriam suficientes para comprovar as aquisições e seus respectivos pagamentos e que compõem o citado Doc. 09, constituem-se, na verdade, de apenas 04 notas fiscais, todas de pequeno valor, que obviamente não podem ser consideradas como amostra capaz de validar todo o universo de compras de madeiras.

A interessada também alegou inexistirem irregularidades quanto às aquisições, notas fiscais e seus registros, pois apenas o registro de pagamentos estaria incorreto.

Entretanto, para verificar as reais circunstâncias em que os fatos ocorreram, o registro contábil de notas fiscais não é suficiente, uma vez que a operação comercial envolve o cumprimento de duas obrigações: a entrega da mercadoria por uma parte e o pagamento pela outra.

Dessa forma, para concluir se a empresa tem ou não direito ao crédito resta saber se os pagamentos de fato ocorreram ou se os seus registros foram fraudulentos.

(...)

Assim, considerando que fiscalização identificou diversas operações bancárias cuja finalidade é justificar os valores registrados contabilmente e que apesar de ter descrito, com demonstrativos, como eram efetuadas essas operações, a interessada não justificou em sua manifestação de inconformidade nenhum dos exemplos especificamente citados e não comprovou a quase totalidade dos pagamentos efetuados, tais práticas devem ser consideradas como provas veementes de simulações.'

Em seu Voluntário, a contribuinte não nega os equívocos cometidos em sua escrituração fiscal, como se percebe no seguinte trecho:

“Face ao descompasso entre os destinatários dos “Adiantamentos para Fornecedores” (que repassava parte do numerário para outras serrarias) e os efetivos fornecedores de madeira, a Moldurarte passou a contabilizar os adiantamentos de maneira incorreta:

a) MANEIRA CORRETA (NÃO UTILIZADA):

Deveria registrar as remessas bancárias para os destinatários específicos (serrarias “parceiras” e representantes de compra).

Quando recebesse madeira fornecida por outras serrarias, deveria deduzir o valor de tais compras das contas de “Adiantamento a Fornecedores” das “parceiras”/representantes.

b) MANEIRA INCORRETA (UTILIZADA ATÉ 2006):

Ao invés de proceder como o acima exposto (dedução do valor das compras de outras serrarias, da conta de Adiantamento da serraria “parceira”/representante que intermediou o negócio), a Moldurarte, à medida que recebia as cargas de madeira das outras serrarias, passou a fazer a dedução do valor da compra diretamente dos adiantamentos bancários que efetuados por ocasião do ingresso da matéria-prima.”

Dessa maneira, há que se reconhecer que é inconteste que a recorrente não mantinha, no período sob análise, uma contabilidade que espelhasse a realidade de suas transações comerciais. Se, por um lado, a fidedigna escrituração fiscal faz prova a favor do sujeito passivo, por outro, na sua ausência, é certo que a contribuinte deveria trazer provas adicionais dos negócios jurídicos realizados nas aquisições de madeira, isto é, necessário seria a comprovação do recebimento do insumo e do efetivo pagamento ao fornecedor. Contudo, tais provas não foram carreadas aos autos, o que, por si só, causa grande estranheza, tendo em vista que o Acórdão vergastado já havia claramente consignado que a contribuinte *“não comprovou a quase totalidade dos pagamentos efetuados”*.

Assim, não pode prosperar o argumento recursal que afirma que a comprovação do pagamento não é requisito para a fruição do crédito, assim como todos os outros argumentos sobre ser do Fisco a obrigação de comprovar a irregularidade das operações realizadas pela empresa.

Nessa esteira, por oportuno, é fundamental lembrar que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato

constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....
§ 1º omissis

.....
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira - se a fato ou a direito superveniente;

c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....
Como se percebe dos dispositivos citados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

No caso concreto, como acima exposto, não foi comprovada a existência do crédito, logo, entendo corretas as glosas realizadas pela fiscalização.

Aquisição de Peças de Reposição e Serviços de Manutenção

Neste tópico, a recorrente trouxe duas questões: primeiramente, alegou que na parte provida pela Delegacia de Julgamento houve um erro na quantificação do crédito e, depois, quanto à parte negada, argumentou que faria jus ao crédito e informou que anexava planilha, que

conteria a descrição da função dos insumos no processo produtivo para demonstrar a essencialidade de todos eles nas etapas do processo na fabricação do seu produto final.

Quanto à primeira questão levantada pela recorrente, isto é, o suposto equívoco cometido pelo Acórdão vergastado na quantificação do crédito reconhecido, do cotejo entre a planilha constante do voto condutor (fl. 1015/1017) e a planilha entregue pela contribuinte (fl. 95/96), a qual foi utilizada por aquele relator como base para a elaboração da sua planilha, percebe-se claramente que houve erro na quantificação do crédito.

Sem adentrarmos no mérito do que foi concedido pela instância *a quo*, mas apenas considerando os insumos reconhecidos por aquele Colegiado como geradores de crédito na sistemática de apuração da contribuição, fica óbvia a necessidade de revisarmos a planilha de totalização de fl. 1018:

“O valor do crédito de Cofins apurado em função da planilha acima é:

MÊS	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO	CRÉDITO DE COFINS
jan/06	348,12	26,46
fev/06	7.528,90	572,20
mar/06	303,54	23,07
Total	8.180,56	621,72

 „

Com efeito, a partir da própria decisão emanado pela Delegacia de Julgamento, deve-se corrigir a planilha acima para que represente fielmente o valor reconhecido:

MÊS	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO	CRÉDITO DE COFINS
jan/06	5.236,29	397,96
fev/06	9.534,54	724,63
mar/06	3.394,89	258,01
Total	18.165,72	1.380,59

Portanto, procede a argumentação recursal de existência de erro na quantificação do crédito reconhecido pelo Acórdão recorrido e, assim, **corrijo o valor total reconhecido pela DRJ para R\$ 1.380,59 (mil trezentos e oitenta reais e cinquenta e nove centavos).**

Seguindo na análise do Voluntário, quanto à segunda questão deste tópico, a recorrente afirmou que faria jus aos créditos das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, que foram negados pela primeira instância. Justificou que necessita realizar a manutenção preventiva e/ou corretiva e a substituição imediata de peças e partes desgastadas, visando não paralisar as linhas de produção da empresa.

Nesse sentido, a fim de demonstrar que tais aquisições foram essenciais nas etapas do processo de fabricação do seu produto final, a recorrente informou que anexou o documento 3, no qual haveria a descrição da função de cada uma dessas aquisições nesse processo.

Analizando-se as informações constantes da planilha de fl.1070 (doc. 3), verifica-se que, realmente, alguns dos insumos guardam correlação de essencialidade com o processo produtivo, a saber: a) insumos utilizados na confecção do produto final (molduras); b) insumos empregados na manutenção das máquinas de produção; e c) insumos relacionados ao uso das empilhadeiras. Desse modo, quanto a essas aquisições, há que se reconhecer o direito ao creditamento na sistemática de apuração da contribuição.

Contudo, nessa planilha, também estão descritas outras aquisições que, a princípio, não são essenciais ao processo produtivo; ou não se pode aferir o percentual do material adquirido e empregado na produção, pois foram direcionados a atividades essenciais e não essenciais; ou foram utilizados em instalações genéricas, sem a discriminação das áreas administrativa, comercial ou de produção. Desse modo, em relação a essas aquisições, não há direito ao crédito.

Assim sendo, entendo que dão direito ao creditamento os seguintes insumos:

INSUMO	UTILIZAÇÃO/FUNÇÃO	BASE DE CÁLCULO	CRÉDITO DE COFINS
TINTA SUVINIL	Pintura de molduras	610,00	46,36
TRINCHA	Pintura de molduras	69,40	5,27
ADESIVO ROXIPOL	Manutenção de máquinas	30,14	2,29
ADESIVO SILICONE	Manutenção de máquinas	45,90	3,49
CHAVE PDN	Manutenção de máquinas	69,02	5,25
BATERIA	Utilizado nas empilhadeiras	280,00	21,28
BORRACHA INJ. ÁGUA	Utilizado nas empilhadeiras	2,34	0,18
GÁS	Utilizado nas empilhadeiras	856,00	65,06
TINTA ACRÍLICA	Pintura de molduras	355,00	26,98
ADESIVO ROXIPOL	Manutenção de máquinas	30,14	2,29
ADESIVO DUREPOX	Manutenção de máquinas	4,08	0,31
LIXA MADEIRA	Lixamento de molduras	58,00	4,41
MASSA ÓLEO	Preparação de molduras	7,65	0,58
PLUGUE JUNÇÃO	Manutenção de máquinas	11,95	0,91
PISTOLA P/ PINTURA	Pintura de molduras	908,80	69,07
SUVINIL PVA BRANCO	Pintura de molduras	278,00	21,13
TRINCHA ATLAS	Pintura de molduras	44,04	3,35
PISTOLA P/ PINTURA	Pintura de molduras	908,80	69,07
BULBO	Utilizado nas empilhadeiras	25,80	1,96
CARGA DE GÁS	Utilizado nas empilhadeiras	1.120,00	85,12
	TOTAL	5.715,06	434,34

Portanto, concedo o crédito adicional de R\$ 434,34 (quatrocentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos).

Aquisições de Combustível

A recorrente alegou que o combustível é utilizado nos caminhões próprios da empresa, os quais transportam as matérias-primas adquiridas à unidade fabril. Assim, segundo ela, tais aquisições são equivalentes à contratação de um serviço de transporte, pois tem a mesma função e, portanto, dariam direito ao crédito, conforme dispõe o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

A contribuinte citou a Solução de Consulta nº 63/2010 da DISIT/06, a qual manifestou entendimento que o frete nas aquisições de insumos dariam direito ao crédito da contribuição, para corroborar a sua argumentação. De fato, não resta dúvida que o frete nessa situação deve compor o custo de aquisição dos insumos e, desde que o insumo dê direito ao crédito, este frete também o dará.

Entretanto, a meu sentir, de forma diversa deve se concluir sobre os dispêndios necessários para a manutenção de frota própria da empresa, que visa o transporte desses mesmos insumos. Primeiramente, penso que essas despesas, como as de combustíveis, incorridas no transporte dos insumos em veículos próprios não podem compor o custo de aquisição. Por outro lado, entendo que somente dão direito ao crédito os gastos com serviços de frete prestados por terceiros, logo, os gastos com combustíveis não estão aptos a dar direito ao creditamento.

Ressalte-se que o entendimento sobre insumos, em relação à essencialidade e à relevância, manifestado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR não tem o condão de alterar a situação acima, uma vez que os critérios estabelecidos por aquela Corte visam buscar uma melhor compreensão dos ditames prescritos na Lei, mas não modificam a Lei em si, nem os objetivos perseguidos pelo legislador ao elaborar a dita legislação.

Nessa esteira, compare-se a situação sob análise com os custos incorridos na venda dos produtos acabados. Somente estão aptos a gerar crédito na sistemática de apuração do PIS e da COFINS, por expressa determinação legal, os dispêndios com o frete e o armazenamento, portanto, não se incluindo nesse rol os combustíveis utilizados no transporte próprio para realizar essas mesmas vendas. Por outro lado, não podemos olvidar da “exposição dos motivos” para a elaboração da Lei. Nessa exposição resta claro que um dos principais objetivos intentados pelo legislador foi combater a verticalização da produção e, assim, incentivar a contratação de serviços de outras empresas na consecução de atividades meio, gerando por consequência mais pequenas empresas e mais empregos. Por isso, quando da elaboração da legislação, o legislador estabeleceu que o frete daria direito ao crédito.

Portanto, cogitar-se em considerar que os gastos realizados com a frota da própria da empresa dariam direito ao crédito, *data venia*, seria afrontar-se a teleologia da norma jurídica como idealizada e promulgada e, por decorrência, ampliar-se indevidamente os limites do benefício concedido em detrimento do res pública, especialmente, considerando-se os tributos em causa, que se destinam à Seguridade Social da população do país.

Logo, entendo que as aquisições de combustíveis consumidos por veículos da própria empresa para o transporte de insumos não dão direito ao creditamento.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o lapso manifesto cometido no Acórdão vergastado na quantificação do crédito concedido por aquela instância, corrigindo-o para R\$ 1.380,59 (mil

trezentos e oitenta reais e cinquenta e nove centavos), e conceder o crédito adicional de R\$ 434,34 (quatrocentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves